



Solução de Consulta nº 205 - Cosit

Data 24 de junho de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

DESPESAS OPERACIONAIS. BONIFICAÇÕES COMERCIAIS CONCEDIDAS. DEDUTIBILIDADE.

A concessão de bonificações em operações de natureza mercantil, com o fito de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, visando aumento de vendas e possivelmente do lucro, é considerada despesa operacional dedutível, devendo, entretanto, as bonificações concedidas, guardarem estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram.

As despesas com bonificações comerciais concedidas a clientes são dedutíveis no período em que incorridas, com observância do regime de competência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 212 DE 05 DE AGOSTO DE 2015

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 47; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/18) arts. 260, 311 e 380, inciso V; e Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

DESPESAS OPERACIONAIS. BONIFICAÇÕES COMERCIAIS CONCEDIDAS. DEDUTIBILIDADE.

A concessão de bonificações em operações de natureza mercantil, com o fito de manter fidelidade comercial e ampliar mercado, visando aumento de vendas e possivelmente do lucro, é considerada despesa operacional dedutível, devendo, entretanto, as bonificações concedidas, guardarem estrita consonância com as operações mercantis que lhes originaram.

As despesas com bonificações comerciais concedidas a clientes são dedutíveis no período em que incorridas, com observância do regime de competência.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 212 DE 05 DE AGOSTO DE 2015

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 57; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 13; Lei nº 9.430, de 1996, art 28; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 60 e 61.

Relatório

A consulente, sociedade empresária, formula consulta nos moldes da Instrução Normativa – IN RFB – nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da possibilidade de dedução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ - e da Contribuição Social sobre o Lucro líquido – CSLL - das despesas com concessão de bonificações aos seus clientes. É empresa optante pelo lucro real e atua no ramo de comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores.

2 Visando maior competitividade no mercado, a Consulente afirma que realizará campanhas diárias com promoções vinculadas à determinada linha/marca de mercadorias, concedendo aos seus clientes, para tanto, um crédito expresso em valores monetários que ficará à disposição do mesmo em um cartão de crédito pré-pago, enviado pela própria Consulente exclusivamente para este fim, gerido pela Empresa X, detentora da marca Y.

3 Afirma que todas as operações de concessão de créditos monetários serão identificadas nas notas fiscais de venda das mercadorias abarcadas pela campanha.

4 Exemplifica citando um cliente que adquirir R\$ 1.000,00 em produtos da marca “xxxxxxxxxxxxx” em pedido único e apenas no dia 21/08/2017, ganharia R\$ 25,00 em crédito no seu cartão pré pago, sem qualquer vinculação a evento posterior e/ou incerto. O referido cartão não permite saques em dinheiro, apenas o uso em estabelecimentos com a bandeira Mastercard, ou on line por meio da plataforma Paypal para adquirir quaisquer produtos ou serviços, até o limite do saldo disponível.

5 Os aportes serão realizados pela consulente por intermédio de pagamento de boletos bancários à Empresa X, sendo obrigação desta última realizar o efetivo crédito em cada cartão.

6 A pretensão da Consulente é abater estes valores transferidos aos cartões pré-pagos dos seus clientes da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, entendendo que estas bonificações concedidas aos seus clientes se equiparam ao desconto incondicional e que não comporiam a receita bruta.

Fundamentos

7 A presente consulta preenche os requisitos de admissibilidade e merece seguimento.

8 Deve-se estudar e diferenciar os conceitos de descontos incondicionais e condicionais, de brindes e de bonificações comerciais a fim de se elucidar a situação apresentada pela consulente.

8.1. Os conceitos de descontos incondicionais e condicionais já foram objeto de manifestação desta Coordenação-Geral de Tributação por meio da Solução de Consulta Cosit nº 34, de 21 de novembro de 2013, assim concluída:

Conclusão

5. Ante o exposto, responde-se à consulente que, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

a) os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem dedução do custo de aquisição, não configurando receita;

b) os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

(grifo não consta do original)

8.1.1 De pronto verifica-se que a operação praticada pela consulente não se enquadra no conceito de “desconto incondicional”, porque: a) a nota fiscal é emitida pela consulente pelo valor total das mercadorias, sem menção de valor a título de desconto; b) o cliente paga o valor total das mercadorias descritas nas notas fiscais e, c) a bonificação é ato posterior à emissão da nota fiscal, concedida mediante concessão de um crédito no cartão pré pago. Tal operação também não se caracteriza como desconto condicional (descontos financeiros) uma vez que tal procedimento não depende de evento posterior à emissão da nota fiscal por parte do comprador, como no caso de um pagamento adiantado.

8.2. Quanto aos brindes, também já se pronunciou esta Cosit por meio da Solução de Consulta nº 58, de 30 de dezembro de 2013, da seguinte forma:

Conclusão

19. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que:

a) nos termos do art. 13, VII, e do art. 35 da Lei nº 9.249, de 1995, são indedutíveis, para efeito de apuração do lucro real, as despesas com brindes;

b) o termo “brindes” do art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249, de 1995, refere-se às mercadorias que não constituam objeto normal da atividade da empresa, adquiridas com a finalidade específica de distribuição gratuita ao consumidor ou ao usuário final, objetivando promover a empresa ou o produto, em que a forma de contemplação é instantânea. Embora possam ser de diminuto ou nenhum valor comercial, como as amostras, conceituadas no art. 54, inciso III, do Decreto nº 7.212, de 2010, destas se diferenciam pois não se tratam de produto, fragmento ou parte de mercadoria em quantidade estritamente necessária a dar a conhecer a sua natureza, espécie e qualidade.

(grifo não consta do original)

8.2.1. Com base nos argumentos trazidos à baile pela consulente, entende-se que o crédito concedido por esta a seus clientes não se enquadra na definição de brindes uma vez que não são fornecidos de forma gratuita e deliberada. Para que se tenha direito ao valor monetário divulgado nas campanhas, o comprador deverá adquirir determinado valor em produtos da empresa, ou seja, a operação está amparada em operações comerciais efetivamente realizadas que podem ser comprovadas por meio de documentos idôneos, uma vez que há a identificação da operação na nota fiscal. Daí, infere-se que os valores monetários concedidos pela consulente enquadram-se como bonificações comerciais.

8.3. No que tange às repercussões tributárias acerca das bonificações comerciais concedidas, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 212, de 5 de agosto de 2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 31 de agosto de 2015, que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, a partir de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, em relação à interpretação a ser dada à matéria e respalda o sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida.

8.3.1. Nesse contexto, colaciona-se abaixo trechos importantes da Solução de Consulta Cosit nº 212, de 2015:

RELATÓRIO

1. O interessado formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca de sua condição de contribuinte relativamente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2. A Consulente, que informa atuar no ramo da fabricação de fraldas descartáveis infantil e geriátrica, descreve sua situação, in verbis:

Na venda de produtos, nossa empresa no intuito de fidelizar o cliente e ampliar mercado em determinadas regiões do País e com isso aumentar as vendas e conseqüentemente obter mais lucros, concede aos nossos clientes bonificações comerciais em produtos através da emissão de nota fiscal eletrônica com natureza de operação 5910/6910. Estas bonificações estão em estrita consonância com as operações de venda que lhe originaram. Na apuração do Lucro Real para cálculo do imposto de renda e contribuição social de acordo com o decreto nº 3000/1999, art.304, consideramos as bonificações comerciais como sendo “despesa indedutível” e assim adicionamos a base de cálculo do imposto de renda e contribuição social.

3. Apresenta, por fim, seus questionamentos, abaixo transcritos, in verbis:

1) Por se tratar de uma despesa que visa a fidelidade comercial, o crescimento das vendas e em conseqüência um maior lucro, podemos considera-la como uma despesa operacional dedutível para composição da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social?

FUNDAMENTOS

4. A presente consulta trata da análise acerca da **dedutibilidade dos valores empregados pela Consulente a título de bonificações comerciais**

concedidas aos clientes, com objetivo de incrementar suas vendas, para fins da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

5. No que se refere à legislação que rege o IRPJ, o art. 299 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), que dispõe sobre as despesas necessárias, estabelece, in verbis:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

6. Conforme se depreende da leitura do dispositivo acima transcrito, é **condição essencial para a dedutibilidade das importâncias pagas pela pessoa jurídica, que seja demonstrada a estrita conexão do gasto com a atividade exercida, devendo a despesa ser necessária, usual e normal para a empresa.**

7. Dúvidas sobre os conceitos de despesa ou custo necessários, usuais e normais à empresa e sobre sua dedutibilidade para fins de apuração do lucro real foram dirimidas pelo Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, in verbis:

3. A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que:

Art. 191. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

8. No caso concreto trazido pela Consulente, as bonificações por ela concedidas devem se submeter ao estabelecido no art. 299 do RIR/1999, bem como ao disposto nos itens 3, 4 e 5 do Parecer Normativo CST n.º 32, de 1981, para serem dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ. Ademais, **para se caracterizarem em despesas operacionais, deverão ser comprovadas por documentos de idoneidade indiscutível, quer quanto à forma, quer quanto à sua origem, de maneira que permita, a qualquer tempo, dentro do prazo decadencial, conferir sua estrita pertinência e conexão com a atividade explorada pela Consulente, bem assim com a manutenção de sua fonte produtora de receita.** Por fim, **a efetividade, magnitude e certeza dos dispêndios incorridos com as referidas bonificações deve estar amparada em operações comerciais efetivamente realizadas.**

9. A base de cálculo da CSLL, conforme prescreve o art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu essa contribuição, é o resultado do exercício (lucro líquido), antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições e exclusões, inicialmente estipuladas nesse artigo (alínea “c” do § 1º).

10. Os ajustes do lucro líquido, para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL, estão consignados, essencialmente, no já citado art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990, e no art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. É importante citar, também, o art. 3º, inciso II, da Lei nº 8.003, de 14 de março de 1990; o art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; os arts. 1º, § 3º, e 60 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; o art. 34 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e o art. 1º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004. Note-se que essas menções não são exaustivas, existindo ainda outros ajustes, vinculados a tópicos particulares da legislação tributária (caso do reconhecimento de variações monetárias, por exemplo), os quais, no entanto, não guardam relação com o objeto da consulta.

11. A Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da CSLL, em seu art. 38, trata das adições ao lucro líquido, decorrentes das normas acima citadas, e explicita outras, devidas em função da aplicação das demais disposições legais.

12. Não se encontra entre os dispositivos precitados comando que expressamente considere indedutível, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, a despesa com a concessão de bonificações em operações de natureza mercantil.

13. É pertinente recordar a vigência de dispositivos da legislação tributária que ordenam a utilização de normas do imposto de renda no âmbito da CSLL: art. 6º da Lei nº 7.689, de 1988; art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dentre eles, impende destacar o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, o qual, em seu caput, assevera que “aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas”, “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor” (destacou-se).

14. O art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, por seu turno, esclarece que “aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL” (grifou-se).

15. A análise dessas disposições permite inferir que, embora à CSLL apliquem-se as mesmas normas de apuração e de pagamento do IRPJ, no que se refere à composição da base de cálculo dessa contribuição não de ser observadas as regras específicas de sua legislação própria, inclusive no tocante aos ajustes do lucro líquido (adições e exclusões), pois é de seu cômputo que se origina o resultado ajustado, base de cálculo da CSLL.

(destaques não constam do original)

9. Ressalta-se que a base normativa relativas às conclusões acima expostas no tocante à CSLL, agora estão dispostas na Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ e da CSLL e revogou a IN SRF nº 390, de 2004.

9.1. Por fim, informa-se à consulente que os dispositivos normativos do Decreto nº 3.000, de 1999, citados nesta consulta, quais sejam, arts. 249, 299 e 366, inciso V, estão agora disciplinados no Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que revogou o primeiro, nos arts. 260, 311 e 380, inciso V, respectivamente.

10. Quanto ao momento da dedutibilidade da despesa, a IN RFB nº 1.700, de 2017, determina:

Art. 61. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ.

§ 1º Resultado ajustado é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para a CSLL, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL.

§ 2º A determinação do lucro real e do resultado ajustado será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.

(grifos não constam do original)

11. Consoante norma supratranscrita, a apuração do lucro real e do resultado ajustado deve ser precedida da apuração do lucro líquido que deve observar as disposições das leis comerciais. Estas, por sua vez, determinam que as receitas e as despesas serão contabilizadas segundo o regime de competência, isto é, sendo a despesa incorrida, esta deve ser levada ao resultado. Desta feita, no caso em análise, o valor monetário concedido é dedutível no momento em que incorrido, conforme o regime de competência, e não quando efetivamente utilizado pelo contribuinte.

12. No que concerne à possibilidade de retenção de tributos, não há norma legal que exija tal operação uma vez que o pagamento realizado à Empresa X não decorre da

prestação de serviço realizado por esta e, sim, trata-se de repasse por meio do qual o valor monetário será disponibilizado ao cliente no cartão pré-pago.

Conclusão

13. Face ao exposto, soluciona-se a presente consulta concluindo-se que:

13.1 As bonificações concedidas a clientes, visando ao incremento de vendas e, conseqüentemente, dos lucros, se reconhecidamente vinculadas às operações comerciais realizadas pelo consultante, enquadram-se no conceito de despesas operacionais dedutíveis para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

13.2. As despesas com bonificações concedidas a clientes são dedutíveis no período em que incorridas, com observância do regime de competência e;

13.3 Não há norma legal que determine a retenção de tributos à época do pagamento de bonificações comerciais, por meio de empresa contratada para tal, quando o valor repassado não corresponder ao pagamento de prestação de serviços a esta.

À consideração superior.

assinado digitalmente

RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira – Cotir.

assinado digitalmente

GUSTAVO ROTUNNO DA ROSA
Auditor Fiscal da RFB – Chefe da DIRPJ

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

assinado digitalmente

FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 212, de 5 de agosto de 2015, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit